



Συλλογή της Νομολογίας

Υποθέσεις T-363/19 και T-456/19

**Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας
και
ITV plc
κατά
Ευρωπαϊκής Επιτροπής**

Απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου (δεύτερο πενταμελές τμήμα) της 8ης Ιουνίου 2022

«Κρατικές ενισχύσεις – Καθεστώς ενισχύσεων που έθεσε σε εφαρμογή το Ηνωμένο Βασίλειο υπέρ ορισμένων πολυεθνικών ομίλων – Απόφαση κηρύσσουσα το καθεστώς ενισχύσεων μη συμβατό με την εσωτερική αγορά και παράνομο και διατάσσουσα την ανάκτηση των χορηγηθεισών ενισχύσεων – Φορολογικές αποφάσεις προέγκρισης (tax rulings) – Φορολογικό καθεστώς που αφορά τη χρηματοδότηση ομίλων και ιδίως τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρίες – Επιλεκτικά φορολογικά πλεονεκτήματα»

1. *Ενισχύσεις χορηγούμενες από τα κράτη – Έννοια – Χορήγηση πλεονεκτήματος στους δικαιούχους – Μέτρο που χορηγεί φορολογικό πλεονέκτημα – Πλαίσιο αναφοράς για τη διαπίστωση της ύπαρξης πλεονεκτήματος – Οριοθέτηση καθ' ύλην – Κριτήρια – Προσδιορισμός του κοινού ή κανονικού φορολογικού καθεστώτος – Φορολογικό καθεστώς το οποίο προβλέπει τη φορολόγηση κερδών που εκτρέπονται τεχνητά προς ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρίες
(Άρθρο 107 § 1 ΣΛΕΕ)*

(βλ. σκέψεις 59, 60, 65-70, 73, 79, 91)

2. *Ενισχύσεις χορηγούμενες από τα κράτη – Έννοια – Επιλεκτικός χαρακτήρας του μέτρου – Μέτρο που χορηγεί φορολογικό πλεονέκτημα – Πλαίσιο αναφοράς για τη διαπίστωση της ύπαρξης πλεονεκτήματος – Μέτρο που διακρίνει μεταξύ επιχειρηματιών που τελούν σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση υπό το πρίσμα του σκοπού τον οποίο επιδιώκει το κοινό φορολογικό καθεστώς – Εξαίρεση από τον φόρο η οποία δεν εφαρμόζεται σε πράξεις συγκρίσιμες με εκείνες από τις οποίες εξαρτάται η χορήγησή της – Μέτρο το οποίο μπορεί να χαρακτηριστεί ως επιλεκτικό
(Άρθρο 107 § 1 ΣΛΕΕ)*

(βλ. σκέψεις 61, 111, 112, 118-120, 132-143, 148-160, 167-181, 182)

3. *Ενισχύσεις χορηγούμενες από τα κράτη – Έννοια – Χορήγηση πλεονεκτήματος στους δικαιούχους – Μέτρο που χορηγεί φορολογικό πλεονέκτημα – Φορολογικό καθεστώς το οποίο προβλέπει τη φορολόγηση κερδών που εκτρέπονται τεχνητά προς ελεγχόμενες*

αλλοδαπές εταιρίες – Φορολογικό μέτρο το οποίο παρεκκλίνει από το εν λόγω καθεστώς και προβλέπει την εξαίρεση από τον φόρο ορισμένων μη εμπορικών κερδών χρηματοδότησης των ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιριών – Ελάφρυνση των επιβαρύνσεων που κανονικώς βαρύνουν τον προϋπολογισμό των οικείων επιχειρήσεων – Εμπίπτει
(Άρθρο 107 § 1 ΣΛΕΕ)

(βλ. σκέψεις 97-108)

4. *Ενισχύσεις χορηγούμενες από τα κράτη – Έννοια – Επιλεκτικός χαρακτήρας του μέτρου – Παρέκκλιση από το εφαρμοστέο κανονικό φορολογικό σύστημα – Δικαιολόγηση βάσει της φύσεως ή της όλης οικονομίας του συστήματος – Βάρος αποδείξεως*
(Άρθρο 107 § 1 ΣΛΕΕ)

(βλ. σκέψεις 186, 187)

5. *Ενισχύσεις χορηγούμενες από τα κράτη – Επιπτώσεις στο εμπόριο μεταξύ κρατών μελών – Νόθευση του ανταγωνισμού – Κριτήρια εκτιμήσεως – Έκταση του βάρους αποδείξεως που φέρει η Επιτροπή*
(Άρθρο 107 § 1 ΣΛΕΕ)

(βλ. σκέψεις 205-209)

6. *Ενισχύσεις χορηγούμενες από τα κράτη – Έννοια – Επιλεκτικός χαρακτήρας του μέτρου – Κριτήρια εκτιμήσεως – Συνεκτίμηση προγενέστερης πρακτικής – Αποκλείεται – Παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχείρισεως – Δεν υφίσταται*
(Άρθρο 107 § 1 ΣΛΕΕ)

(βλ. σκέψεις 212-218)

7. *Ενισχύσεις χορηγούμενες από τα κράτη – Εξέτασή τους από την Επιτροπή – Εξέταση καθεστώτος ενισχύσεων στο σύνολό του – Επιτρέπεται – Υποχρέωση της Επιτροπής να αξιολογεί εξατομικευμένα την κατάσταση ορισμένων δικαιούχων – Δεν υφίσταται – Η εξακρίβωση εναπόκειται στις εθνικές αρχές κατά την εκτέλεση της απόφασης*
(Άρθρα 107 και 108 ΣΛΕΕ)

(βλ. σκέψεις 225-229)

Σύνοψη

Σύμφωνα με τους κανόνες περί φορολογίας εταιριών του Ηνωμένου Βασιλείου, σε φόρο υπόκεινται μόνον τα κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες και περιουσιακά στοιχεία στο Ηνωμένο Βασίλειο. Εντούτοις, οι κανόνες για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρίες (ΕΑΕ) προβλέπουν ότι τα κέρδη των ΕΑΕ υπόκεινται σε φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο μέσω επιβάρυνσης (στο εξής: επιβάρυνση ΕΑΕ) όταν θεωρείται ότι εξετράπησαν τεχνητά από το Ηνωμένο Βασίλειο.

Τέτοια επιβάρυνση ΕΑΕ προβλεπόταν, μεταξύ άλλων, για τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης των ΕΑΕ, όταν προέκυπταν από δραστηριότητες για τις οποίες τα καθήκοντα των σημειώντων στελεχών ασκούσαν στο Ηνωμένο Βασίλειο ή όταν προέκυπταν από κεφάλαια ή περιουσιακά στοιχεία προερχόμενα από το συγκεκριμένο κράτος.

Οι κανόνες για τις ΕΑΕ, ως ίσχυαν στο διάστημα από την 1η Ιανουαρίου 2013 έως την 31η Δεκεμβρίου 2018, προέβλεπαν, όμως, την εξαίρεση από την επιβάρυνση ΕΑΕ για τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης που προκύπτουν από ενδοομιλικά δάνεια τα οποία χορηγεί μια ΕΑΕ σε άλλα αλλοδαπά μέλη του ομίλου (στο εξής: επιλέξιμα δάνεια) και για τα οποία οι όμιλοι αυτοί μπορούσαν να υποβάλουν αίτηση μερικής ή πλήρους εξαίρεσης από την επιβάρυνση ΕΑΕ (στο εξής: καθεστώς εξαίρεσης).

Με απόφαση της 2ας Απριλίου 2019¹, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή χαρακτήρισε το εν λόγω καθεστώς εξαίρεσης παράνομο και μη συμβατό με την εσωτερική αγορά καθεστώς κρατικών ενισχύσεων, καθόσον εφαρμοζόταν σε κέρδη που προέκυπταν από δραστηριότητες για τις οποίες τα καθήκοντα των σημειώντων στελεχών ασκούσαν στο Ηνωμένο Βασίλειο, στο μέτρο που δεν δικαιολογούνταν ούτε από την αναγκαιότητα ύπαρξης διοικησιμων και διαχειρίσιμων κανόνων κατά της φοροαποφυγής ούτε από την ανάγκη συμμόρφωσης με τις ελευθερίες που κατοχυρώνονται στις Συνθήκες.

Αντιθέτως, καθόσον το καθεστώς εξαίρεσης εφαρμοζόταν σε κέρδη που προέκυπταν από κεφάλαια ή περιουσιακά στοιχεία προερχόμενα από το Ηνωμένο Βασίλειο, η Επιτροπή θεώρησε ότι, παρά τον α ρισιό επιλεκτικό χαρακτήρα τους, οι εν λόγω εξαιρέσεις δικαιολογούνταν καθότι σκοπούσαν την εφαρμογή, με διαχειρίσιμο τρόπο, των κανόνων για τις ΕΑΕ.

Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η εταιρία ITV plc², η οποία είχε επωφεληθεί του καθεστώτος εξαίρεσης (στο εξής: προσφεύγουσες), άσκησαν προσφυγές με αίτημα την ακύρωση της προσβαλλόμενης απόφασης.

Το δεύτερο πενταμελές τμήμα του Γενικού Δικαστηρίου απέρριψε τις εν λόγω προσφυγές. Με την απόφασή του, το Γενικό Δικαστήριο επιβεβαιώνει, μεταξύ άλλων, ότι οι φορολογικοί κανόνες του Ηνωμένου Βασιλείου για τις ΕΑΕ συνιστούν προσηκόν πλαίσιο αναφοράς για την αξιολόγηση του επιλεκτικού χαρακτήρα του καθεστώτος εξαίρεσης εφόσον συνιστούν διακριτό σύνολο φορολογικών κανόνων εντός του συνολικού συστήματος φορολογίας των εταιριών του Ηνωμένου Βασιλείου.

Εκτίμηση του Γενικού Δικαστηρίου

Όσον αφορά την ανάλυση φορολογικών μέτρων υπό το πρίσμα του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, το Γενικό Δικαστήριο υπενθυμίζει, προκαταρκτικώς, ότι η εξέταση τόσο του κριτηρίου του πλεονεκτήματος όσο και του κριτηρίου του επιλεκτικού χαρακτήρα απαιτεί να καθοριστούν οι κοινοί κανόνες φορολογίας που συνιστούν το κρίσιμο πλαίσιο αναφοράς για την εν λόγω εξέταση.

¹ Απόφαση (ΕΕ) 2019/1352 της Επιτροπής, της 2ας Απριλίου 2019, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.44896 που έθεσε σε εφαρμογή το Ηνωμένο Βασίλειο όσον αφορά εξαίρεση για τη χρηματοδότηση ομίλων ΕΑΕ (ΕΕ 2019, L 216, σ. 1, στο εξής: προσβαλλόμενη απόφαση).

² Η ITV plc, φορολογικός κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου, είναι η επικεφαλής του ομίλου ITV εταιρία χαρτοφυλακίου, η οποία δραστηριοποιείται στη δημιουργία, την παραγωγή και τη διανομή οπτικοακουστικού περιεχομένου μέσω διαφόρων πλατφορμών ανά τον κόσμο. Ο όμιλος αυτός περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, ΕΑΕ, όπως τις ITV Entreprises BV και ITV (Finance) Europe BV, δύο εταιρίες συσταθείσες βάσει του ολλανδικού δικαίου και οι οποίες ήταν δικαιούχοι πλειόνων δανείων που είχαν χορηγηθεί σε άλλες εταιρίες του ομίλου ITV.

Το Γενικό Δικαστήριο απορρίπτει, κατ' αρχάς, τους λόγους ακυρώσεως των προσφευγουσών που αντλούνται από πολλαπλή πλάνη εκτιμήσεως της Επιτροπής, καθόσον είχε προσδιορίσει ως πλαίσιο αναφοράς τους φορολογικούς κανόνες για τις ΕΑΕ.

Συναφώς, το Γενικό Δικαστήριο υπενθυμίζει ότι το πλαίσιο αναφοράς δεν μπορεί να αποτελείται από ορισμένες διατάξεις του εθνικού δικαίου του οικείου κράτους μέλους που έχουν τεθεί τεχνητά εκτός του ευρύτερου νομοθετικού πλαισίου. Αντιθέτως, όταν προκύπτει ότι το μέτρο μπορεί σαφώς να διαχωριστεί από το συνολικό σύστημα, δεν αποκλείεται το πλαίσιο αναφοράς το οποίο πρέπει να ληφθεί υπόψη να είναι πιο περιορισμένο από το εν λόγω συνολικό σύστημα.

Συνακόλουθα, καθόσον σκοπούν τη φορολόγηση των κερδών που εξετράπησαν τεχνητά από το Ηνωμένο Βασίλειο από ΕΑΕ, οι φορολογικοί κανόνες για τις ΕΑΕ ερείδονται σε λογική διαφορετική από εκείνη που διέπει το συνολικό σύστημα φορολόγησης στο Ηνωμένο Βασίλειο, το οποίο αφορά τα κέρδη που πραγματοποιούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο. Επιπλέον, καθόσον καθορίζουν με ειδικό τρόπο, για τη φορολόγηση των κερδών των ΕΑΕ, μεταξύ άλλων, τη φορολογητέα βάση, τον υποκείμενο στον φόρο, τη γενεσιουργό αιτία του φόρου και τους φορολογικούς συντελεστές, οι εν λόγω κανόνες συνιστούν πλήρες σύνολο κανόνων, διακριτό από το γενικό σύστημα φορολόγησης των εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο.

Εν συνεχεία, το Γενικό Δικαστήριο απορρίπτει τους λόγους ακυρώσεως των προσφευγουσών οι οποίοι αντλούνται από πλάνη εκτιμήσεως την οποία ενέχει η διαπίστωση της ύπαρξης πλεονεκτήματος. Συγκεκριμένα, στο μέτρο που το καθεστώς εξαίρεσης παρείχε τη δυνατότητα μη φορολόγησης ορισμένων κερδών που έπρεπε να υπόκεινται σε επιβάρυνση ΕΑΕ καθότι εξετράπησαν τεχνητά από το Ηνωμένο Βασίλειο, το εν λόγω καθεστώς παρείχε, κατά συνέπεια, πλεονέκτημα στις εταιρίες δικαιούχους των εξαιρέσεων.

Τέλος, όσον αφορά τα επιχειρήματα των προσφευγουσών που αντλούνται από πολλαπλή πλάνη εκτιμήσεως κατά την ανάλυση του επιλεκτικού χαρακτήρα του καθεστώτος εξαίρεσης, το Γενικό Δικαστήριο διευκρινίζει, κατ' αρχάς, ότι ορθώς η Επιτροπή εκτίμησε ότι ο σκοπός των φορολογικών κανόνων για τις ΕΑΕ περιοριζόταν στη φορολόγηση των κερδών των ΕΑΕ που εξετράπησαν τεχνητά από το Ηνωμένο Βασίλειο, προκειμένου να προστατευθεί η βάση επιβολής του φόρου εταιριών στο Ηνωμένο Βασίλειο. Επιπλέον, το Γενικό Δικαστήριο κρίνει ότι η Επιτροπή απέδειξε προσηκόντως ότι οι επίμαχες εξαιρέσεις, καθόσον εξαιρούν μόνον τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης των ΕΑΕ που προκύπτουν από επιλέξιμα δάνεια, μη περιλαμβανομένων εκείνων που προκύπτουν από μη επιλέξιμα δάνεια, έχουν ως αποτέλεσμα διαφορετική μεταχείριση δύο καταστάσεων οι οποίες είναι συγκρίσιμες από πλευράς του επιδιωκόμενου από τους εν λόγω κανόνες σκοπού. Συγκεκριμένα, στο μέτρο που τόσο τα κέρδη που προέρχονται από επιλέξιμα δάνεια όσο και εκείνα που προκύπτουν από μη επιλέξιμα δάνεια μπορούσαν να προκύπτουν από καθήκοντα των σημειώντων στελεχών που ασκήθηκαν στο Ηνωμένο Βασίλειο, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η εξαίρεση των μη επιλέξιμων δανείων από τις επίμαχες φορολογικές εξαιρέσεις αφορά συγκεκριμένες περιπτώσεις τεχνητής εκτροπής κερδών.

Υπό το πρίσμα των ως άνω σκέψεων, το Γενικό Δικαστήριο καταλήγει στο συμπέρασμα ότι, λαμβανομένου υπόψη ότι το καθεστώς εξαίρεσης παρεξέκλινε από τους φορολογικούς κανόνες για τις ΕΑΕ και εξαιρούσε μόνον τα μη εμπορικά κέρδη χρηματοδότησης των ΕΑΕ που προέκυπταν από τα επιλέξιμα δάνεια, το εν λόγω σύστημα είχε ως αποτέλεσμα διαφορετική μεταχείριση δύο καταστάσεων συγκρίσιμων από πλευράς του σκοπού των εν λόγω κανόνων και είχε, επομένως, a priori επιλεκτικό χαρακτήρα.

Το Γενικό Δικαστήριο επισημαίνει, εξάλλου, ότι καμία από τις περιστάσεις που προέβαλε το Ηνωμένο Βασίλειο δεν μπορεί να δικαιολογήσει την προεκτεθείσα διαφορετική μεταχείριση. Συγκεκριμένα, στο μέτρο που δεν αποδείχθηκε ότι ο καθορισμός και ο εντοπισμός των καθηκόντων των σημεινόντων στελεχών στο πλαίσιο των ενδοομιλικών δανείων συνιστούσε ιδιαίτερα επαχθή διαδικασία, οι επίμαχες εξαιρέσεις δεν μπορούσαν να δικαιολογηθούν για λόγους διοικητικής πρακτικής αποτελεσματικότητας. Επιπλέον, στο μέτρο που η επιβολή επιβάρυνσης ΕΑΕ αφορούσε μόνο κέρδη που θεωρούνταν τεχνητώς εκτραπέντα, η επιβολή της εν λόγω επιβάρυνσης δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά εμπόδιο στην ελευθερία εγκατάστασης. Ως εκ τούτου, οι επίμαχες εξαιρέσεις δεν μπορούσαν να δικαιολογηθούν από την αναγκαιότητα σεβασμού της ελευθερίας εγκατάστασης.

Τέλος, το Γενικό Δικαστήριο επικυρώνει την ανάκτηση των ενισχύσεων από τους δικαιούχους των επίμαχων εξαιρέσεων, την οποία η Επιτροπή διέταξε χωρίς να προβλέψει παρέκκλιση για τις περιπτώσεις στις οποίες δεν παρασχέθηκε κανένα πλεονέκτημα, υπενθυμίζοντας ότι, στην περίπτωση καθεστώτος ενισχύσεων, η Επιτροπή δεν υποχρεούται να προβεί σε ανάλυση της ενίσχυσης που χορηγήθηκε σε κάθε κατ' ιδίαν περίπτωση.